

JUSTIÇA & CIDADANIA

Edição 141 • Maio 2012



Ministro Carlos Ayres Britto | Presidente do STF

**“COMPROMISSO DE ATUAR SEMPRE
NOS MARCOS DA CONSTITUIÇÃO**

Editorial: A expectativa do julgamento do mensalão

EQUÍVOCOS DE UMA LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL

Eduardo Maneira | Vice-Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário
Professor de Direito Tributário da UFRJ
Advogado

Sacha Calmon Navarro Coelho | Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro
Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ
Advogado

As leis complementares tributárias

Em matéria tributária, a Constituição de 1988 assinala para a lei complementar os seguintes papéis (art. 146¹):

- emitir normas gerais de Direito Tributário;
- dirimir conflitos de competência;
- regular limitações ao poder de tributar;
- fazer atuar certos ditames constitucionais.

Os três primeiros são genéricos, o quarto é tópico. Caso a caso, a Constituição determina a utilização da lei complementar. Podemos dizer, noutras palavras, que a utilização da lei complementar não é decidida pelo Poder Legislativo. Ao contrário, a sua utilização é predeterminada pela Constituição. As matérias sob reserva de lei complementar são aquelas expressamente previstas pelo constituinte (âmbito de validade material, predeterminado constitucionalmente).

O assunto convoca necessariamente alguma explicação sobre a ordem jurídica dos Estados federativos. Em que pesem as particularidades dos vários Estados Federais existentes, um fundamento é intrinsecamente comum a todos eles, a existência, ou melhor, a coexistência de ordens jurídicas parciais sob a égide da Constituição.

No Brasil existem três ordens jurídicas parciais, que, subordinadas pela ordem jurídica constitucional, formam a ordem jurídica nacional. As ordens jurídicas parciais são a federal, a estadual e a municipal, pois tanto a União, como os

Estados e os Municípios possuem autogoverno e produzem normas jurídicas. Juntas, estas ordens jurídicas formam a ordem jurídica total sob o império da Constituição, fundamento do Estado e do Direito. A lei complementar é nacional e, pois, subordina as ordens jurídicas parciais.

A lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada. Se, porventura, cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência. Se penetrar, noutra giro, competência estadual ou municipal, provocará inconstitucionalidade, por invasão de competência. Se regular matéria da competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade, incorre em queda de *status*, pois terá valência de simples lei ordinária federal. Abrem-se ensanchas ao brocardo processual 'nenhuma nulidade, sem prejuízo', por causa do princípio da economia processual, tendo em vista a identidade do órgão legislativo emissor da lei.

Fácil perceber a impropriedade de se falar em lei complementar tributária estadual. Isto porque, no âmbito da competência do Estado membro não há que se falar em conflito de competência do Estado com ele próprio; também não há que se admitir lei complementar estadual regular limitações ao poder de tributar (princípios e

imunidades); e, por fim, haveria total inconsistência lógica imaginar que uma lei complementar estadual pudesse emitir normas gerais dirigidas para o próprio legislador estadual cumprir. Em suma, em matéria tributária, toda lei complementar estadual é materialmente uma lei ordinária.

2. Da repartição de competência constitucional em relação aos impostos sobre o consumo

A tributação do consumo no Brasil é repartida entre a União que tributa o comércio de produtos industrializados por meio do IPI, os Estados que tributam o comércio das mercadorias, em geral pelo ICMS, e os municípios que tributam a prestação de serviços pelo ISSQN.

Esta tripla competência para se tributar o consumo no Brasil sempre foi fator de problemas no sistema tributário. Nos moldes do IVA europeu o ideal é que se concentrasse na União, e em um único imposto, a tributação do consumo, mas o fato é que aqui não é assim e sabe-se das dificuldades de ordem política de se fazer uma reforma tributária que mexa, de fato, na estrutura do nosso sistema.

Desde a Emenda nº 18/65 juristas e economistas tentam tomar como modelo para o ICM, hoje ICMS, o modelo dos impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos. Duas aporias se apresentaram naquela época. A primeira, a realidade de que tais impostos, nos países europeus, davam-se em nações de organização unitária, nas quais inexistiam Estados-Membros, e, quando assim não fosse, a competência para operá-los ficava sempre em mãos do Poder Central. A segunda, a constatação de que no Brasil, Estado Federativo, os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio de mercadorias (IVC), a União, a produção de mercadorias industrializadas (imposto de consumo), os Municípios e os serviços (indústrias e profissões).

Ora, estas duas dificuldades atrapalharam as ideias reformistas e modernizantes. Temeu-se que as pessoas políticas, traumatizadas pela reforma tributária em gestação, demorassem a se adaptar à nova estrutura e, em consequência, sofressem dramáticas perdas de receitas. A solução ficou no meio-termo, com um imposto não cumulativo convivendo com outros dois impostos sobre o consumo de competência da União e dos Municípios. E estas anomalias foram mantidas pela Constituição de 1988. Mais uma vez, as proposições dos juristas nacionais, amparadas pela vivência de 23 anos de existência do ICM, não foram aceitas. Ao invés de se englobar em um mesmo imposto o ICM, o IPI e o ISS, criaram o ICMS que passou a tributar alguns serviços, além das operações com energia elétrica, combustíveis e minerais.

O mais grave desta realidade nem está na tributação tripartida entre União, Estados e Municípios, mas no fato



Prof. Eduardo Maneira

de 26 Estados mais o Distrito Federal terem competência para instituir o mesmo imposto, ICMS, cuja incidência sobre as operações com mercadoria repercute além dos territórios estaduais, tendo incontestável perfil nacional.

A Constituição de 1988 não se ocupou de nenhum imposto como o fez em relação ao ICMS. São dezenas de dispositivos arrolados dentro do extenso art. 155, dentre os quais, daremos destaque àqueles que se preocupam em dar tratamento harmônico ao imposto.

Primeiramente, atribui-se importante papel ao Senado Federal, que em um sistema bicameral representa os Estados, para fixar as alíquotas do imposto nas operações interestaduais por meio de Resolução (art. 155, § 2º, IV), conferindo-lhe ainda a faculdade de fixar as alíquotas mínimas e máximas das operações internas. (art. 155, § 2º, V). Na ausência de Resolução que fixe as alíquotas mínimas, estas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (art. 155, § 2º, VI²).

Em suma, em relação às alíquotas das operações interestaduais, cabe ao Senado e não aos Estados defini-las. Em relação à fixação das alíquotas para as operações internas (que também se aplicam às operações interestaduais cujo destinatário seja não-contribuinte), os Estados devem

observar obrigatoriamente o parâmetro estabelecido pelo Senado por meio de uma resolução específica ou, na sua falta, deverão tomar como alíquota interna mínima aquela fixada pelo Senado para as operações interestaduais. Atualmente, a Resolução nº 22/89 fixa em 12% (doze por cento) para as operações interestaduais em geral e em 7% para as operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.

Se o desrespeito às alíquotas mínimas é a principal ferramenta da guerra fiscal, uma alíquota interna extremamente elevada causa também distorções no sistema, como se pode verificar com a recente Lei Complementar nº 460/2011, do Estado do Mato Grosso, que elevou a sua alíquota máxima do ICMS para 35%, acrescido de mais 2% para o fundo estadual de combate a pobreza.

Fragilidades da lei complementar nº 460/2011

Em 26 de dezembro de 2011 foi publicada a Lei Complementar nº 460/2011, do Estado do Mato Grosso, que majorou a alíquota do ICMS para 35% de vários setores como embarcações, bebidas, cigarros e fumos, joias, cosméticos e perfumes. A mesma lei complementar criou ainda o FECOP – Fundo Estadual de Combate à Pobreza, instituindo um adicional de 2% na alíquota do ICMS e vinculou parte da receita do ICMS (o percentual da alíquota majorada que ultrapassar 25%) ao referido Fundo³.

A Lei Complementar nº 460/2011 incorreu em vários equívocos, a começar pelo seu aspecto formal, que deveria ser lei ordinária, por tratar de matéria de lei ordinária. Parece-nos que a razão de ser lei complementar é apenas para destacar a importância que o legislador quis dar à matéria por ela tratada, mas, como vimos anteriormente, esta gradação não é de competência do legislador, mas da Constituição.

Outro problema é o da vinculação de parte substancial da receita do ICMS a um fundo específico, FECOP (Fundo Especial de Combate à Pobreza), contrariando a Constituição que veda expressamente (art. 167, IV⁴) a vinculação de receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa. A exceção é o percentual de 2% a Fundo de Pobreza⁵. Na comentada lei complementar, a vinculação é de 12%.

Inclusive, essa vinculação nos dá a impressão de que o legislador estadual pretendeu afastar das novas receitas a regra contida no art. 158, IV⁶, da Constituição, que destina 25% da arrecadação do ICMS aos entes municipais. Isso porque o art. 82, §1º, do ADCT, ao permitir que os Estados criem adicional de até 2% na alíquota do ICMS para instituição de fundos de pobreza,



Prof. Sacha Calmon

é expresso no sentido de que o comando do art. 158, IV não será aplicado sobre esse percentual.

Caso esse tenha sido o objetivo do legislador, e, admitindo-se que não houvesse restrição à vinculação de receitas de impostos, ainda assim tal dispositivo da Lei Complementar nº 460/2011 não produziria o efeito esperado, já que o ADCT deixou mais do que claro que a inaplicabilidade da regra do art. 158, IV é específica para o adicional de até 2% destinado aos fundos de pobreza.

Além do mais, note-se que a elevadíssima alíquota de 35% acrescida de 2%, apesar de ser justificada por pseudopolítica extrafiscal, fere a neutralidade fiscal por estar em descompasso com as alíquotas sobre as mesmas mercadorias de outros Estados Membros, podendo ainda incrementar o mercado ilegal dos produtos cuja tributação foi majorada de modo desarrazoado e desproporcional.

Em síntese, o equilíbrio fiscal que se deve buscar pela uniformização das alíquotas sofre um duro golpe, seja pelas políticas incentivatórias – que promovem desonerações e reduções de alíquotas – bem como pela seletividade e extrafiscalidade que leva a aumentos descabidos do imposto.

Notas

¹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados, no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

³ Art. 1º Acresce o inciso IV ao art. 5º Lei Complementar nº 144, de 22 de dezembro de 2003:

Artigo 5º (...)

(...)

IV – do adicional de 2% (dois por cento) às alíquotas previstas nos incisos V e IX, art. 14 da Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 2008.

Art. 2º Acresce o inciso IX e X ao art. 14 da Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998 com a seguinte redação:

Artigo 14 (...)

(...)

IX – 35% (trinta e cinco por cento) nas operações internas e de importação, realizadas com as mercadorias, segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado (NBM/SH), a seguir indicadas:

a) armas e munições, suas partes e acessórios, classificados no capítulo 93;

b) embarcações de esporte e de recreação, classificadas no código 8.903;

c) bebidas classificadas nos códigos 2.203, 2.204, 2.205, 2.206, 2.207 e 2.208;

d) cigarro, fumo e seus derivados, classificados no capítulo 24;

e) joias classificadas nos códigos 7.113 a 7.116;

f) cosméticos e perfumes classificados nos códigos 3.303, 3.304, 3.305 e 3.307.

X – O percentual da alíquota prevista no inciso IX que ultrapassar 25% (vinte e cinco por cento), serão destinados ao Fundo Estadual de Combate a Pobreza.

⁴ Art. 167. São vedados:

(...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e os serviços públicos de saúde, para manutenção e o desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

⁵ Confira-se a redação do art. 82, §1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos serem geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição.

⁶ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.